



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10580.726853/2009-91
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2301-003.371 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de março de 2013
Matéria Contribuições Sociais Previdenciárias
Recorrente CARDIO PULMONAR SERVIÇOS MÉDICOS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2006

VALE ALIMENTAÇÃO. PAGAMENTO IN NATURA. SEM ADESÃO AO PAT. AUSÊNCIA DE NATUREZA SALARIAL. NÃO INCIDÊNCIA.

O fornecimento de alimentação não sofre a incidência da contribuição previdenciária, por não constituir natureza salarial, esteja o empregador inscrito ou não no Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT.

DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS DESPROPORCIONAL À PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA EM SOCIEDADE LIMITADA. POSSIBILIDADE SEGUINDO OS REQUISITOS LEGAIS.

Numa sociedade limitada, é possível haver distribuição de lucros desproporcional à participação societária, havendo expressa previsão no contrato social ou cláusula dispondo que caberá à assembléia ou reunião deliberar sobre a participação dos sócios nos resultados da empresa.

LANÇAMENTOS REFERENTES FATOS GERADORES ANTERIORES A MP 449. MULTA MAIS BENÉFICA. APLICAÇÃO DA ALÍNEA “C”, DO INCISO II, DO ARTIGO 106 DO CTN. LIMITAÇÃO DA MULTA MORA APLICADA ATÉ 11/2008.

A mudança no regime jurídico das multas no procedimento de ofício de lançamento das contribuições previdenciárias por meio da MP 449 enseja a aplicação da alínea “c”, do inciso II, do artigo 106 do CTN. No tocante à multa mora até 11/2008, esta deve ser limitada ao percentual previsto no art. 61 da lei 9.430/96, 20%.

APLICAÇÃO DA MULTA DE 75% COMO MULTA MAIS BENÉFICA ATÉ 11/2008. AJUSTE QUE DEVE CONSIDERAR A MULTA DE MORA E MULTA POR INFRAÇÕES RELACIONADAS À GFIP.

Em relação aos fatos geradores até 11/2008, nas competências nas quais a fiscalização aplicou a penalidade de 75% prevista no art. 44 da Lei 9.430/96

por concluir se tratar da multa mais benéfica quando comparada aplicação conjunta da multa de mora e da multa por infrações relacionadas a GFIP, deve ser mantida a penalidade equivalente à soma de: multa de mora limitada a 20% e multa mais benéfica quando comparada a multa do art. 32 com a multa do art. 32-A da Lei 8.212/91.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado: I) Por voto de qualidade: a) em negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado, nos termos do voto do Redator. Vencido(a)s o(a)s Conselheiro(a)s Leonardo Henrique Pires Lopes, Wilson Antônio de Souza Correa e Damião Cordeiro de Moraes, que votaram pelo provimento do recurso. II) Por maioria de votos: a) em dar provimento parcial ao recurso, para retificar a multa, nos termos do voto do Relator. Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Marcelo Oliveira, que votaram em manter a multa aplicada; II) Por unanimidade de votos: a) em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para, nas competências que a fiscalização aplicou somente a penalidade prevista na redação, vigente até 11/2008, do Art. 35 da Lei 8.212/1999, esta deve ser mantida, mas limitada ao determinado no Art. 61, da Lei nº 9.430/1996, se mais benéfica à Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a); b) em negar provimento ao Recurso nas demais alegações da Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a); III) Por voto de qualidade: a) em dar provimento parcial ao recurso para, até 11/2008, nas competências que a fiscalização aplicou a penalidade de 75% (setenta e cinco por cento), prevista no art. 44, da Lei 9.430/96, por concluir se tratar da multa mais benéfica quando comparada aplicação conjunta da multa de mora e da multa por infrações relacionadas à GFIP - deve ser mantida a penalidade equivalente à soma de: *) multa de mora limitada a 20%; e *) multa mais benéfica quando comparada a multa do art. 32 com a multa do art. 32-A da Lei 8.212/91, nos termos do voto do Redator. Vencidos os Conselheiros Leonardo Henrique Pires Lopes, Wilson Antonio de Souza Correa e Damião Cordeiro de Moraes, que votaram em dar provimento parcial ao Recurso, para que seja aplicada a multa prevista no Art. 61, da Lei nº 9.430/1996, se mais benéfica à Recorrente; b) em dar provimento ao recurso, na questão do auxílio alimentação, nos termos do voto do Relator; c) em negar provimento ao Recurso nas demais alegações da Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a). Redator: Mauro José Silva.

(assinado digitalmente)

MARCELO OLIVEIRA - Presidente.

(assinado digitalmente)

DAMIÃO CORDEIRO DE MORAES - Relator.

(assinado digitalmente)

MAURO JOSÉ SILVA - Redator

Processo nº 10580.726853/2009-91
Acórdão n.º **2301-003.371**

S2-C3T1
Fl. 483

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcelo Oliveira, Mauro Jose Silva, Wilson Antonio de Souza Correa, Bernadete de Oliveira Barros, Damião Cordeiro de Moraes, Leonardo Henrique Pires Lopes.

CÓPIA

Relatório

1. Trata-se de recurso voluntário interposto pelo contribuinte CARDIO PULMONAR SERVIÇOS MÉDICOS LTDA, contra acórdão que julgou improcedente a impugnação apresentada, mantendo o crédito tributário lançado, cuja ementa abaixo transcrevo:

CUSTEIO.

É devida a contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, de vinte por cento sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados empregados e contribuintes individuais que lhe prestem serviços.

ALIMENTAÇÃO. INSCRIÇÃO NO PAT NÃO COMPROVADA.

Integram o salário de contribuição os valores pagos a segurados empregados, a título de alimentação, quando a empresa não comprovar a necessária inscrição nos programas de alimentação do trabalhador.

REMUNERAÇÃO DE SÓCIOS POR SERVIÇOS PRESTADOS.

Os pagamentos a sócios sem a devida separação em contas individualizadas da contabilidade, sem obediência à proporcionalidade de suas cotas prevista na composição societária, ainda que denominados de antecipação de lucros são considerados como remuneração pelos serviços efetivamente prestados à empresa.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

2. O recurso apresentado tenta demonstrar a ilegalidade do Auto de Infração (AI), Debcad nº 37.248.5332, lavrado em 03.11.2009, para constituição do crédito tributário correspondente às contribuições sociais destinadas à Previdência Social, devidas pelos segurados empregados, empresários e contribuintes individuais – autônomos, relativa ao período acima mencionado, no valor de R\$ 146.317,16 (cento e quarenta e seis mil, trezentos e dezessete reais e dezesseis centavos).

3. Este valor inclui as contribuições devidas, os juros e a multa de Ofício de 75% (nas competências 01/2005, 01/2006, 02/2006 e 04/2006 a 12/2006), por descumprimento da obrigação de acessória de declarar em GFIP.

4. Consta no Relatório Fiscal do Auto de Infração (167 a 188) que as contribuições foram lançadas em observação ao disposto no arts. 20, bem como no art. 30, inciso I, alínea b, todos da Lei nº 8.212, de 24/07/1991, combinados com o art. 4º, “caput” e § 4º da Lei nº 10.666, de 08/05/2003.

5. No entender da autoridade fiscalizadora, a recorrente, no período de janeiro/2005 a dezembro/2006, deixou de recolher as importâncias devidas para a Seguridade Social referentes às contribuições relativas à parte dos segurados incidentes sobre os pagamentos pelos serviços prestados por empregados, empresários e por autônomos Contribuintes Individuais. Também deixou de incluir nas Guias do FGTS e Informações à Previdência GFIP's do período, os fatos geradores destas contribuições.

6. Segundo o Relatório Fiscal, na contabilidade, os lucros foram distribuídos, aos sócios cotistas, mensalmente e em desconformidade com o percentual das suas quotas, bem como que houve pagamento de valores a título de alimentação sem a devida inscrição no PAT.

7. O contribuinte, cientificado do lançamento ora sob julgamento em 03 de novembro de 2009 (fl.02), apresentou, em 02 de dezembro de 2009 (fl.200), sua peça de impugnação, mediante instrumento acostado ao presente processo (fls. 200 a 217), alegando, em apertada síntese: a) nulidade absoluta do auto de infração, por inobservância de seus requisitos formais; b) que os valores distribuídos aos acionistas como lucro estão respaldados nos permissivos legais, sendo que em assembleia os sócios homologaram a distribuição de lucro de forma diversa à participação societária de cada um; c) os valores pagos como alimentação não devem integrar o salário de contribuição.

8. A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Salvador houve por bem em não acolher a impugnação da recorrente, mantendo o crédito tributário lançado em sua totalidade.

9. Irresignada, a recorrente apresentou o presente recurso voluntário, reiterando as alegações lançadas em sua impugnação, pleiteando a exoneração do crédito tributário, entendendo que sua conduta foi pautada na legislação de regência.

10. Sem contrarrazões fiscais, os autos foram encaminhados à apreciação e julgamento por este Conselho.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Damião Cordeiro de Moraes

DA ADMISSIBILIDADE

1. O Recurso Voluntário é tempestivo e estão presentes os demais requisitos para a sua admissibilidade, razão pela qual conheço do recurso voluntário.

DA INEXISTÊNCIA DE NULIDADE

2. Preliminarmente, alega o contribuinte a existência de nulidade do auto de infração, em razão de existir omissão ou imprecisão na descrição dos fatos que ensejaram o lançamento fiscal e na fundamentação e na quantificação dos valores das multas aplicadas.

3. Contudo, entendo que razão não lhe assiste, pois foram apontados os motivos de fato, conforme se depreende do item 3 do Relatório Fiscal, *in verbis*:

“3.1. Durante a Ação Fiscal realizada na Cardio Pulmonar Serviços Médicos Ltda, abrangendo período de janeiro/2005 a dezembro/2006, verificamos que a mesma deixou de recolher as importâncias cobradas neste auto e que são devidas para a Seguridade Social, sendo estas importâncias referentes às contribuições relativas à empresa sobre os pagamentos pelos serviços prestados por empregados, empresários e por autônomos – Contribuintes Individuais.

3.2. Restou constatado também, que a empresa deixou de incluir nas Guias do FGTS e Informações à Previdência – GFIP's do período, os fatos geradores destas contribuições.

3.3 Os dados foram extraídos das declarações de Imposto Retido na Fonte – DIRF, das Folhas de Pagamento e dos Livros Razão e outros documentos fornecidos pela empresa.

4. Desse modo, restam evidenciadas, de forma clara, as razões técnicas e jurídicas que determinaram o lançamento fiscal.

5. Por fim, cumpre ressaltar que o lançamento encontra-se devidamente fundamentado e motivado, em consonância com o que determina a legislação que rege o processo administrativo fiscal, notadamente o art. 50, da Lei n.º 9.784/99 e o art. 38, do Decreto 7.574/2011. Desta forma, não há que se falar em anulação do lançamento fiscal.

DA DISTRIBUIÇÃO DE LUCRO

6. A autoridade fiscalizadora informa que o lançamento foi efetuado em decorrência de ter a recorrente efetuado o pagamento de honorários médicos através de distribuição de lucro em desconformidade com o capital social da recorrente.

7. Analisando a documentação carreada aos autos pela recorrente (fls. 219/225), observa-se que ela é constituída na forma de sociedade simples, formada por profissionais médicos, tendo por objeto a prestação de serviços médicos, com registro de

contrato social no Conselho Regional de Medicina do Estado da Bahia e no Cartório de Registro Civil das Pessoas Jurídicas, respeitando, assim, o disposto no art. 997 do Código Civil.

8. As cotas sociais foram subscritas e integralizadas em moeda corrente, conforme consta da cláusula terceira do contrato social (fls. 224 e 244), com variados percentuais de participação de cada sócio no capital.

9. Assim, todos os sócios da recorrente são profissionais médicos, regularmente habilitados ao exercício da profissão, bem como ser o objeto da sociedade a prestação de serviços médicos. Logo, os sócios da recorrente exercem atividade intelectual e científica e, por isso, nos termos do art. 966, parágrafo único, do Código Civil, a sociedade não é caracterizada como sociedade empresária.

10. Feito esse introito necessário, observa-se que o ponto central do lançamento fiscal refere-se à possibilidade da recorrente distribuir o lucro auferido em proporção diferenciada daquela prevista em seu capital social.

11. A distribuição de resultados em uma sociedade geralmente dá-se pela divisão do valor apurado pela participação societária, que corresponde ao valor integralizado para a aquisição de quotas de sociedade no momento da constituição da sociedade ou em um ingresso posterior de sócio, ou ainda num possível aumento de capital.

12. Como se sabe, o contrato de sociedade limitada, regidos supletivamente pelas regras das sociedades simples, é celebrado por pessoas que reciprocamente se obrigam a contribuir com dinheiro, bens e serviços para o exercício de uma determinada atividade econômica, no qual resta também estabelecida a partilha, entre si, dos resultados (lucros e perdas) auferidos por conta do exercício desta.

13. Nos termos do Código Civil em vigor, a participação de cada sócio nos lucros e perdas deve estar expressamente prevista no contrato social:

Art. 997. A sociedade constitui-se mediante contrato escrito, particular ou público, que, além de cláusulas estipuladas pelas partes, mencionará:

(...)

VII - a participação de cada sócio nos lucros e nas perdas;

14. Isto porque, antes de tudo, o contrato social tem a função de estabelecer os direitos e obrigações dos sócios, bem como delimitar a estrutura administrativa e os poderes dos órgãos sociais.

15. Assim, o contrato pode e deve dispor sobre os direitos e deveres dos sócios, da forma que melhor lhes convier, desde que a matéria esteja no âmbito de autonomia da vontade dos particulares.

16. No caso de participação nos resultados em sociedade limitada regida supletivamente pelas sociedades simples, sendo o contrato omissivo, ela dar-se-á na proporção das quotas de cada um dos sócios:

Art. 1.007. Salvo estipulação em contrário, o sócio participa dos lucros e das perdas, na proporção das respectivas quotas, mas aquele, cuja contribuição consiste em serviços, somente participa dos lucros na proporção da média do valor das quotas.

Art. 1.008. É nula a estipulação contratual que exclua qualquer sócio de participar dos lucros e das perdas.

17. Note-se que o dispositivo legal acima reproduzido dispõe que:

a) o contrato pode prever a participação nos resultados desproporcional à participação dos sócios no capital social;

b) no silêncio do contrato, a repartição dos resultados será proporcional ao montante aportado na sociedade para a formação do capital social (proporcional às respectivas quotas); e

c) é vedada cláusula que exclua qualquer sócio de participar dos lucros e das perdas da sociedade.

18. Nada impede, todavia, que o contrato estabeleça critério diferente, como a distribuição por cabeças, dividindo-se os resultados obtidos pelo número de sócios, ou sob qualquer outra forma prevista pelo contrato social, pois o artigo se inicia com a expressão “salvo estipulação em contrário.

19. Diante dos argumentos e das disposições legais até aqui expostas, podemos inferir que a participação nos resultados desproporcional à participação dos sócios no capital social deve estar expressamente prevista no contrato social da sociedade limitada.

20. O professor Fábio Ulhoa Coelho, em seu clássico Curso de Direito Comercial, corrobora com este entendimento:

“A nulidade existe na exclusão de sócios dos lucros da sociedade, mas não na participação desproporcionada. Assim, em qualquer limitada, pode-se lícitamente contratar a incorrespondência entre os percentuais referentes à participação no capital social e nos lucros. Os sócios podem convencionar, por exemplo, que os lucros serão distribuídos de acordo com a receita proporcionada pelo negócios viabilizados por cada um, independentemente da contribuição para o capital social. Essa desproporção é incomum no comércio, em geral, mas frequente no setor de prestação de serviços profissionais.”

21. Deste modo, a distribuição de lucro esta devidamente prevista nos contratos sociais colacionados aos autos pela recorrente (fls. 229/253), razão pela qual não vislumbro qualquer mácula no tratamento contábil dado pela recorrente ao lucro.

22. Ademais, a recorrente viabilizou a distribuição dos lucros desproporcional à participação no capital social ao ser assunto devidamente tratado na assembleia de acionista, que por unanimidade confirmou a distribuição de lucro no período fiscalizado (fls. 262).

23. Dessa forma, entendo que nas sociedades limitadas regidas supletivamente pelas regras das sociedades simples, poderá haver distribuição de lucros desproporcional à participação societária de cada sócio, desde que exista previsão expressa no contrato social sobre a forma de distribuição ou, então, cláusula dispondo que caberá à assembléia ou à reunião deliberar sobre a participação dos sócios nos resultados da empresa, como ocorreu no caso ora em apreço. Assim, afasto a incidência imposta no auto de infração nesse tópico.

DOS VALORES PAGOS COMO ALIMENTAÇÃO

24. Como narrado no relatório fiscal, a empresa disponibilizou, conforme previsão em Acordo Coletivo de Trabalho, o benefício da alimentação a seus empregados, sem, contudo, ter comprovado a inscrição no Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT.

25. E a despeito do bom arrazoado trazido pelo fisco, a meu ver, o débito não merece prosperar, conforme passarei a demonstrar a seguir.

26. Tenho firmado entendimento no sentido de que o pagamento do auxílio-alimentação “in natura” não sofre a incidência da contribuição previdenciária, haja vista a ausência de sua natureza salarial, esteja o empregador inscrito ou não no PAT.

27. Corroborando o posicionamento ora exposto, tem-se a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça pacificando o entendimento no sentido de que o pagamento ‘in natura’ do auxílio-alimentação não sofre a incidência da contribuição previdenciária, por não constituir natureza salarial, esteja o empregador inscrito ou não no Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT. Com tal atitude, a empresa planeja, apenas, proporcionar o aumento da produtividade e eficiência funcionais. (Precedentes. EREsp 603.509/CE, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 08/11/2004, REsp 719.714/PR, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 24/04/2006).

28. Confira-se, a propósito, recente julgado da Primeira Turma deste Colendo Tribunal, in verbis:

“TRIBUTÁRIO E ADMINISTRATIVO. VALE-ALIMENTAÇÃO. PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR - PAT. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. NÃO-INCIDÊNCIA.

1. O valor concedido pelo empregador a título de vale-alimentação não se sujeita à contribuição previdenciária, mesmo nas hipóteses em que o referido benefício é pago em dinheiro.

2. A exegese hodierna, consoante a jurisprudência desta Corte e da Excelsa Corte, assenta que o contribuinte é sujeito de direito, e não mais objeto de tributação.

3. O Supremo Tribunal Federal, em situação análoga, concluiu pela inconstitucionalidade da incidência de contribuição previdenciária sobre o valor pago em espécie sobre o vale-transporte do trabalhador, mercê de o benefício ostentar nítido caráter indenizatório. (STF - RE 478.410/SP, Rel. Min. Eros Grau, Tribunal Pleno, julgado em 10.03.2010, DJe 14.05.2010)

4. *Mutatis mutandis, a empresa oferece o ticket refeição antecipadamente para que o trabalhador se alimente antes e ir ao trabalho, e não como uma base integrativa do salário, porquanto este é decorrente do vínculo laboral do trabalhador com o seu empregador, e é pago como contraprestação pelo trabalho efetivado.*

5. *É que: (a) 'o pagamento in natura do auxílio-alimentação, vale dizer, quando a própria alimentação é fornecida pela empresa, não sofre a incidência da contribuição previdenciária, por não possuir natureza salarial, esteja o empregador inscrito, ou não, no Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT, ou decorra o pagamento de acordo ou convenção coletiva de trabalho' (REsp 1.180.562/RJ (grifo nosso)*

(...)

6. *Recurso especial provido.*”

(STJ - REsp 1185685/SP, Rel. Ministro HAMILTON CARVALHIDO, Rel. p/ Acórdão Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 17/12/2010, DJe 10/05/2011) (g.n.)

29. Salienta-se, ainda, que para firmar esse entendimento faz-se mister a referência de acórdão cuja relatoria é do Ministro José Delgado que tratou da matéria em questão, conforme ementa abaixo transcrita:

“TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. REFEIÇÃO REALIZADA NAS DEPENDÊNCIAS DA EMPRESA. NÃO-INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PRECEDENTES. DÉBITOS PARA COM A SEGURIDADE SOCIAL. PRESUNÇÃO DE CERTEZA E LIQUIDEZ DA CERTIDÃO DA DÍVIDA ATIVA. PRECEDENTES.

1. Recurso especial interposto pelo INSS contra acórdão proferido pelo TRF da 4ª Região segundo o qual: a) o simples inadimplemento da obrigação tributária não constitui infração à lei capaz de ensejar a responsabilidade solidária dos sócios; b) o auxílio-alimentação fornecido pela empresa não sofre a incidência de contribuição previdenciária, esteja o empregador inscrito ou não no Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT. Em seu apelo, o INSS aponta negativa de vigência dos artigos 135 e 202, do CTN, 2º, § 5º, I e IV, 3º da Lei 6.830/80, 28, § 9º, da Lei n. 8.212/91 e divergência jurisprudencial. Sustenta, em síntese, que: a) a) o ônus da prova acerca da não-ocorrência da responsabilidade tributária será do sócio-executado, tendo em vista a presunção de legitimidade e certeza da certidão da dívida ativa; b) é pacífico o entendimento no STJ de que o auxílio-alimentação, caso seja pago em espécie e sem inscrição da empresa no Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT, é salário e sofre a incidência de contribuição previdenciária.

2. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça pacificou o entendimento no sentido de que o pagamento in natura do auxílio-alimentação, isto é, quando a própria alimentação é fornecida pela empresa, não sofre a incidência da contribuição previdenciária, por não constituir natureza salarial, esteja o empregador inscrito ou não no Programa de Alimentação

do Trabalhador - PAT. Com tal atitude, a empresa planeja, apenas, proporcionar o aumento da produtividade e eficiência funcionais. Precedentes. EREsp 603.509/CE, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 08/11/2004, REsp 719.714/PR, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 24/04/2006.

3. Constando o nome do sócio-gerente na certidão de dívida ativa e tendo ele tido pleno conhecimento do procedimento administrativo e da execução fiscal, responde solidariamente pelos débitos fiscais, salvo se provar a inexistência de qualquer vínculo com a obrigação.

4. Presunção de certeza e liquidez da certidão da dívida ativa. Ônus da prova da isenção de responsabilidade que cabe ao sócio-gerente. Precedentes: EREsp 702.232/RS, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 26/09/2005; EREsp 635.858/RS, Rel. Min. Luiz Fux, DJ de 02/04/2007.

5. Recurso especial parcialmente provido.”

(REsp 977.238/RS, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 13.11.2007, DJ 29.11.2007 p. 257)

30. Inclusive, a argumentação da Fazenda Nacional nos autos acima (REsp 977.238/RS) era de que o auxílio alimentação, pago em espécie e sem inscrição da empresa no Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT), possuía natureza salarial sendo, portanto, passível de recolhimento de tributo. No entanto, sua sustentação não foi provida em razão da orientação jurisprudencial pacífica do STJ em sentido contrário, qual seja não incidência de contribuições previdenciárias sobre os valores pagos a título de auxílio alimentação.

31. Diga-se, também, pelo que se indica nestes casos, que a concessão da alimentação é desvinculada do salário por força da própria Lei nº 8.212/91 que determina a não integração do salário-de-contribuição às importâncias recebidas a título de ganhos expressamente desvinculados do salário (art. 28, §9º, letra “e”, número 7).

32. Outrossim, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional aprovou parecer vinculativo em que atesta: “Não incide contribuição previdenciária quando a empresa não tem inscrição no PAT” (Parecer n. 2117 de 10/11/2011, Despacho do Ministro de Estado da Fazenda de 22/11/2011, publicado em 24/11/2011).

33. No mesmo diapasão, posicionou-se a Advocacia Geral da União, nos termos do art. 4º, inc. XII, 28, inc. II, e 43, caput, § 1º, da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993, ao promulgar a Súmula 60 no seguinte sentido:

“Não há incidência de contribuição previdenciária sobre o vale transporte pago em pecúnia, considerando o caráter indenizatório da verba”.

34. Por fim, ressalto que este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, em reunião extraordinária do Pleno e das Turmas da CSRF realizada em 10 de dezembro de 2012, aprovou, por unanimidade, o enunciado de Súmula nº 89, com o seguinte teor:

“A contribuição social previdenciárias não incide sobre os valores pagos a título de vale transporta, mesmo que em pecúnica”

35. É oportuno dizer que as empresas, na verdade, estão desempenhando enorme papel social ao fornecerem alimentação a seus trabalhadores, notadamente para aqueles de menor renda. Ressalta-se que cobrar contribuições sociais sobre o fornecimento próprio de alimentação é penalizar as empresas e desestimular a colaboração da sociedade na saúde do trabalhador.

36. É o caso, portanto, de dar provimento ao recurso nesta parte.

DOS CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS

37. Em relação aos Levantamentos “DPF”, “RAZ” e “PPF” tem-se que em todos os casos se referem às contribuições devidas e relativas a segurados obrigatórios da previdência social, contribuinte individual, nos termos do art. 12, V, “g” e art. 22, III da Lei nº 8.212, de 1991 (redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999) e art. 9º, Inciso V, alínea “j”, e art. 201, I e II (redação dada pelo Decreto nº 3.265/1999) e art. 216, “b”, II do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 1999.

38. Nos termos do art. 17 da Medida Provisória nº 447, de 14 de novembro de 2008, que alterou o art. 4o da Lei nº 10.666, de 08 de maio de 2003, a empresa se obriga a arrecadar a contribuição do segurado contribuinte individual a seu serviço, descontando-a da respectiva remuneração, e a recolher o valor arrecadado juntamente com a contribuição a seu cargo até o dia vinte do mês seguinte ao da competência, ou até o dia útil imediatamente anterior se não houver expediente bancário naquele dia.

39. Tais lançamentos se fundamentam no art. 28, III da Lei 8.212/91:

Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:

(...)

III – para o contribuinte individual: a remuneração auferida em uma ou mais empresas ou pelo exercício de sua atividade por conta própria, durante o mês, observado o limite máximo a que se refere o § 5o; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

40. Desta forma, quanto aos levantamentos “DPF”, “RAZ” e “PPF”, tem-se a improcedência do recurso voluntário à inclusão no auto de valores relativos ao pagamento de prestadores de serviços / contribuintes individuais, nos termos do RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, art. 201, posto que, conforme bem assentado no acórdão da DRJ, os documentos contábeis demonstram que se trata de fato de segurados contribuintes individuais.

DA MULTA APLICADA

41. Por fim, sobre a multa aplicada, torna-se importante apreciar, de ofício, a matéria, tendo em vista se tratar de questão de ordem. Dessa forma, em respeito ao art. 106 do CTN, inciso II, alínea “c”, deve o Fisco perscrutar, na aplicação da multa, a existência de penalidade menos gravosa ao contribuinte. No caso em apreço, esse cotejo deve ser promovido em virtude das alterações trazidas pela Lei nº 11.941/2009 ao art. 35 da Lei nº 8.212/1991, que instituiu mudanças à penalidade cominada pela conduta da Recorrente à época dos fatos geradores.

42. Assim, identificando o Fisco benefício ao contribuinte na penalidade nova, essa deve retroagir em seus efeitos, conforme ocorre com a nova redação dada ao art. 35 da Lei nº 8.212/1991 que assim dispõe:

“Art. 35. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de multa de mora e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.”

43. E o supracitado art. 61, da Lei nº 9.430/96, por sua vez, assevera que:

“Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

(...)

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.”

44. Confrontando a penalidade retratada na redação original do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 com a que ora dispõe o referido dispositivo legal, vê-se que a primeira permitia que a multa atingisse o patamar de cem por cento, dado o estágio da cobrança do débito, ao passo que a nova limita a multa a vinte por cento.

45. Sendo assim, diante da inafastável aplicação da alínea “c”, inciso II, art. 106, do CTN, conclui-se pela possibilidade de aplicação da multa prevista no art. 61 da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009 ao art. 35 da Lei nº 8.212/1991, se for mais benéfica para o contribuinte.

CONCLUSÃO

46. Ante o exposto, VOTO no sentido de CONHECER o recurso voluntário e, no mérito, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO, nos termos supra alinhavados.

(assinado digitalmente)

Damião Cordeiro de Moraes - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Mauro José Silva,

Apresentamos nossas considerações sobre alguns aspectos relacionados à matéria apresentada pela recorrente ou que consideramos como de ordem pública.

O iminente Relator apresentou seu posicionamento em relação à distribuição de lucros e aos valores pagos a título de alimentação sem PAT.

Antes de iniciarmos nossa exposição em relação à distribuição de lucros, esclarecemos que há outros levantamentos incluídos no lançamento que abrangem outras matérias.

Observamos que o lançamento inclui os seguintes levantamentos:

- DPF – diferenças entre os valores constantes do balancete como pagamentos a pessoa física e os valores declarados em GFIP;
- RAZ - pagamentos por serviços prestados por autônomos contabilizados e identificados no Livro Razão e não declarados em GFIP;
- PPF – valores contabilizados como lucros distribuídos, pagos a pessoas físicas não sócias;
- LUC – valores contabilizados com o lucros distribuídos, porém considerados como remuneração de prestadores de serviço;
- ALI – valores com alimentação sem PAT

Em relação aos levantamentos DPF e RAZ a recorrente apenas reclamou de nulidade. Acompanhamos o relator no afastamento da nulidade e votamos pela manutenção dessa parte do lançamento.

No que tange ao levantamento ALI – alimentação sem PAT, acompanhamos o Relator pelas suas conclusões.

Resta-nos, portanto, os levantamentos PPF e LUC.

O Relator não se manifestou sobre o levantamento PPF, uma vez que apresentou suas razões em relação à questão à distribuição de lucros a sócios conforme podemos constatar na conclusão daquela parte de seu voto. De nossa parte, concluimos que não existe distribuição de lucros a não sócios, uma vez que se trata, em regra, de retorno do capital investido. O pagamento a pessoa estranha ao capital social só pode ser motivado pela prestação

de serviços, o que induz à incidência da contribuição previdenciária. Assim, votamos pela manutenção dessa parte do lançamento.

Tratando do levantamento LUC, a fiscalização afirmou que :

“5.3.6 O Contrato Social da Cardio Pulmonar Serviços Médicos Ltda, até março, 2006, não continha nenhuma informação, quanto a modalidade de distribuição dos lucros com base em serviços prestados nem quanto a sua distribuição em períodos menores que 12 meses.

(...)

“5.3.11(...) a empresa não possuía no período qualquer outro documento, contendo estas previsões pois a empresa foi devidamente intimada a apresentar documento contendo os critérios acordados para a distribuição dos lucros e não o fez.”

Nesse ponto, os argumentos da recorrente que estão focados em sua condição de sociedade simples com sócio de serviço não procedem, posto que não amparados em provas. As provas dos autos mostram, ao contrário, que se trata de sociedade limitada. Sendo sociedade limitada, o art. 1055, §2º do Código Civil, c/c art. 1052, veda a existência de sócio de serviço. Somente em relação ao sócio de serviço, no caso de sociedade simples, existe autorização legal para, independente de estipulação em contrário, existir distribuição de lucros de forma não vinculada à participação societária com base em quotas, uma vez que este nem quotas possui.

Especificamente em relação às razões da fiscalização para a inclusão do levantamento LUC, o Relator aduziu que:

“(...)entendo que nas sociedades limitadas regidas supletivamente pelas regras das sociedades simples, poderá haver distribuição de lucros desproporcional à participação societária de cada sócio, desde que exista previsão expressa no contrato social sobre a forma de distribuição ou, então, cláusula dispondo que caberá à assembléia ou à reunião deliberar sobre a participação dos sócios nos resultados da empresa, como ocorreu no caso ora em apreço. Assim, afasto a incidência imposta no auto de infração nesse tópico.”

Logo, o Relator concluiu que, numa sociedade limitada, é possível haver distribuição de lucros desproporcional à participação societária, havendo expressa previsão no contrato social ou cláusula dispondo que caberá à assembléia ou reunião deliberar sobre a participação dos sócios nos resultados da empresa. Concordamos com a posição adotada pelo Relator, porém divergimos quanto à situação fática dos autos.

Entendeu o Relator que há previsão expressa no contrato social vigente até março de 2006 sobre a distribuição desproporcional à participação societária, porém observamos que na cláusula décima do contrato social vigente até aquela data, fls. 53, está estipulado que serão *“os resultados positivos ou negativos divididos ou suportados pelos sócios na proporção de suas quotas de participação”*. Logo em seguida há uma determinação de que *15% dos lucros tenham destinação específica e os 85% restantes sejam colocados à disposição*

da Assembléia dos Sócios. Porém, não há autorização para distribuição desses 85% de maneira desproporcional às quotas de participação.

Situação diferente encontramos no contrato social vigente a partir de março/2006. Na cláusula décima do novo instrumento contratual societária há a determinação de que “ *os sócios participam dos lucros na proporção das respectivas quotas sociais e da suas contribuições em serviço para a sociedade*, fls. 73. Nitidamente nesse caso há autorização expressa para distribuição desproporcional de lucros, ao passo que no instrumento anteriormente vigente a referida permissão não existia.

Se até março/2006 o contrato social não permitia a distribuição desproporcional de lucros e assim foi feito, bem assim como sociedade simples limitada não pode possuir sócio de serviço, toda a parcela paga e que exceda a distribuição proporcional de lucros não tem a natureza jurídica de lucro, como muito bem apontou a fiscalização. Tendo pago a título de lucro aquilo que correspondia ao trabalho prestado, a empresa pagou, de fato, honorários médicos ao respectivos sócios.

Portanto, votamos por negar provimento nessa parte do lançamento.

Multas no lançamento de ofício após a edição da MP 449 convertida na Lei 11.941/2009.

Enfrentamos a seguir a questão do regime jurídico das multas, ainda que tal questão não tenha sido suscitada no Recurso Voluntário, por entendermos tratar-se de questão de ordem pública.

Antes da MP 449, se a fiscalização das contribuições previdenciárias constataste o não pagamento de contribuições, sejam aquelas já declaradas em GFIP, omitidas da GFIP ou mesmo omitidas da escrituração ocorria a aplicação de multa de mora, sendo que esta partia de 12% e poderia chegar a 100%, segundo o inciso II do art. 35 da Lei 8.212/91. Além disso, a fiscalização lançava as multas dos §§4º, 5º e 6º do art. 32 por incorreções ou omissões na GFIP. O §4º tratava da não apresentação da GFIP, o §5º da apresentação do documento com dados não correspondentes aos fatos geradores e o §6º referia-se a apresentação do documento com erro de preenchimento nos dados não relacionados aos fatos geradores. -

Com a edição da referida MP, foi instituído o art. 32-A da Lei 8.212/91 que trata da falta de apresentação da GFIP, bem como trata da apresentação com omissões ou incorreções. Porém, foi também previsto, no art. 35-A, a aplicação do art. 44 da Lei 9.430/96 para os casos de lançamento de ofício. Interessa-nos o inciso I do referido dispositivo no qual temos a multa de 75% sobre a totalidade do imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata.

Tais inovações legislativas associadas ao fato de a fiscalização realizar lançamento que abrangem os últimos cinco anos e de existirem lançamentos pendentes de definitividade na esfera administrativa no momento da edição da novel legislação colocam-nos diante de duas situações:

- Lançamentos realizados após a edição da MP 449 e referentes a fatos geradores posteriores a esta;

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 22/06/2013 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 30/08/2013 por

MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 22/06/2013 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente e

m 27/06/2013 por DAMIAO CORDEIRO DE MORAES

Impresso em 02/09/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

- Lançamentos referentes a fatos geradores anteriores a MP 449, porém ainda não definitivamente julgados na esfera administrativa.

Vamos analisar individualmente cada uma das situações.

Lançamentos realizados após a edição da MP 449 e referentes a fatos geradores posteriores a esta

Para os lançamentos realizados após a edição da MP 449 e referentes a fatos geradores posteriores a esta, o procedimento de ofício está previsto no art. 35-A da Lei 8.212/91, o que resulta na aplicação do art. 44 da Lei 9.430/96 e na impossibilidade de aplicação da multa de mora prevista no art. 35 da Lei 8.212/91.

Assim, se constatar diferença de contribuição, a fiscalização, além do próprio tributo, lançará a multa de ofício que parte de 75% e pode chegar a 225% nas hipóteses de falta de recolhimento, falta de declaração ou declaração inexata. A falta de recolhimento é uma hipótese nova de infração que, portanto, só pode atingir os fatos geradores posteriores a MP 449. Por outro lado, com relação às contribuições previdenciárias, a falta de declaração e a declaração inexata referem-se a GFIP e são infrações que já eram punidas antes da MP 449. A falta de GFIP era punida pelo §4º do art. 32 da Lei 8.212/91 e a declaração inexata da GFIP era punida tanto pelo §5º quanto pelo 6º do mesmo artigo, a depender da existência (§5º) ou não (§6º) de fatos geradores da contribuição relacionados com as incorreções ou omissões.

É certo que, a princípio, podemos vislumbrar duas normas punitivas para a não apresentação e a apresentação inexata da GFIP relacionada a fatos geradores de contribuições: o art. 32-A da Lei 8.212/91 e o inciso I do art. 44 da Lei 9.430/96. Tendo em conta o princípio geral do Direito Tributário de que a mesma infração não pode ser sancionada com mais de uma penalidade, temos que determinar qual penalidade aplicar.

Numa primeira análise, vislumbramos que o art. 44, inciso I da Lei 9.430/96 seria aplicável para os casos relacionados à existência de diferença de contribuição ao passo que o art. 32-A da Lei 8.212/91 seria aplicável aos casos nos quais não houvesse diferença de contribuição. No entanto, tal conclusão não se sustenta se analisarmos mais detidamente o conteúdo do art. 32-A da Lei 8.212/91. No inciso II, temos a previsão da multa de *“de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidentes sobre o montante das contribuições informadas, ainda que integralmente pagas, no caso de falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo, (...)”*. Claramente, o dispositivo em destaque estipula a multa aplicável quando houver contribuições apuradas, recolhidas ou não, nos casos nos quais a GFIP não for apresentada ou for apresentada fora de prazo. Logo, podemos concluir que tal inciso aplica-se também àquelas situações em que há apuração de diferença de contribuição. Confirmando tal conclusão, temos o inciso II do §3º do mesmo artigo que estipula a multa mínima aplicável nos casos de omissão de declaração com ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária.

Portanto, diversamente do que preliminarmente concluímos, tanto o art. 44, inciso I da Lei 9.430/96 quanto o art. 32-A da Lei 8.212/91 são aplicáveis aos casos de falta de declaração ou declaração inexata de GFIP quando for apurada diferença de contribuição em procedimento de ofício. Temos, então, configurado um aparente conflito de normas que demanda a aplicação das noções da teoria geral do Direito para sua solução. Três critérios são normalmente levados em conta para a solução de tais antinomias: critério cronológico, critério da especialidade e critério hierárquico.

O critério cronológico (norma posterior prevalece sobre norma anterior) não nos ajuda no presente caso, uma vez que a determinação de aplicarmos o art. 44, inciso I da Lei 9.430/96 e a inclusão do art. 32-A da Lei 8.212/91 foram veiculados pela mesma Lei 11.941/2009.

O critério hierárquico também não soluciona a antinomia, posto que são normas de igual hierarquia.

Resta-nos o critério da especialidade.

Observamos que o art. 44, inciso I da Lei 9.430/86 refere-se, de maneira genérica, a uma falta de declaração ou declaração inexata, sem especificar qual seria a declaração. Diversamente, o art. 32-A faz menção específica em seu *caput* à GFIP no trecho em que diz “*o contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei(...)*”. Logo, consideramos que no conflito entre o art. 44, inciso I da Lei 9.430/96 e o art. 32-A da Lei 8.212/91, este último é norma específica no tocante à GFIP e, seguindo o critério da especialidade, deve ter reconhecida a prevalência de sua força vinculante.

Em adição, a aplicação do art. 32-A da Lei 8.212/91 pode ser justificada pelo nítido caráter indutor que a penalidade do art. 32-A assume, facilitando, no futuro, o cálculo do benefício previdenciário. Pretende a norma do art. 32-A estimular a apresentação da GFIP na medida em que a penalidade é reduzida à metade se a declaração for apresentada antes de qualquer procedimento de ofício (§2º, inciso I); ou reduzida a 75% se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação (§2º, inciso II). Esse estímulo pode ser compreendido em benefício do trabalhador na medida em que as informações da GFIP servirão como prova a favor deste no cálculo do benefício previdenciário, tendo em conta que, segundo o §3º do art. 29 da Lei 8.213/91, “*serão considerados para cálculo do salário-de-benefício os ganhos habituais do segurado empregado, a qualquer título, sob forma de moeda corrente ou de utilidades, sobre os quais tenha incidido contribuições previdenciárias, exceto o décimo-terceiro salário (gratificação natalina)*.” Se o cálculo do salário-de-benefício considerará a base de cálculo das contribuições, certamente a GFIP é um importante meio de prova dos valores sobre os quais incidiram as contribuições. Se aplicássemos o art. 44, inciso I da Lei 9.430/96, não haveria qualquer mecanismo de estímulo ao empregador para apresentar a GFIP. Iniciado o procedimento de ofício, seria aplicada, no mínimo, a multa de 75% sobre a diferença das contribuições sem que a apresentação da GFIP pudesse alterar tal valor. O empregador poderia simplesmente pagar a multa e continuar omissa em relação à GFIP, deixando o empregado sem este importante meio de prova para o cálculo do benefício de aposentadoria. Assim, a hermenêutica sistemática considerando o regime jurídico previdenciário reforça a necessidade de prevalência do art. 32-A.

Portanto, seja pela aplicação do critério da especialidade ou pela hermenêutica sistemática considerando o regime jurídico previdenciário, temos justificada a aplicação do art. 32-A no caso de omissão na apresentação da GFIP ou apresentação desta com informações inexatas.

Acrescentamos que não há no regime jurídico do procedimento de ofício previsto na MP 449, convertida na Lei 11.941/2009, a previsão para multa de mora pelo fato de ter ocorrido atraso no recolhimento. Trata-se de infração – o atraso no recolhimento - que deixou de ser punida por meio de procedimento de ofício. Outra infração similar, mas não idêntica, foi eleita pela lei: a falta de recolhimento. Apesar de mantermos nossa posição a respeito da inexistência de multa de mora no novo regime do procedimento de ofício, deixamos de apresentar tal voto em homenagem ao princípio da eficiência devido às reiteradas decisões do Colegiado no sentido de manter a multa de mora que registraram nossa posição isolada. Assim, nosso voto é no sentido de, acompanhando os demais membros do Colegiado, manter a aplicação da multa de mora. No entanto, mantida a multa de mora, esta deve ser limitada a 20% com a retroatividade benéfica do art. 61 da Lei 9.430/96.

Podemos assim resumir o regime jurídico das multas a partir de 12/2008:

- A multa de mora, se aplicada, deve ser mantida e limitada a 20%;
- A multa de ofício de 75% é aplicada pela falta de recolhimento da contribuição, podendo ser majorada para 150% em conformidade com o §1º do art. 44 das Lei 9.430/96, ou seja, nos casos em que existam provas de atuação dolosa de sonegação, fraude ou conluio. A majoração poderá atingir 225% no caso de não atendimento de intimação no prazo marcado, conforme §2º do art. 44 da Lei 9.430/96;
- A multa pela falta de apresentação da GFIP ou apresentação deficiente desta é aquela prevista no art. 32-A da Lei 8.212/91.

Nesses termos, temos como delineado o novo regime jurídico das multas em lançamento de ofício das contribuições previdenciárias previsto pela MP 449, convertida na Lei 11.941/2009, aplicável aos fatos geradores ocorridos após a edição da referida MP.

Lançamentos referentes a fatos geradores anteriores a MP 449, porém ainda não definitivamente julgados na esfera administrativa.

Com base nesse novo regime jurídico vamos determinar a penalidade aplicável à outra situação, ou seja, para os casos de lançamento relacionado aos fatos geradores anteriores à edição da MP porém ainda não definitivamente julgados na esfera administrativa.

Para tanto, devemos tomar o conteúdo do art. 144 do CTN em conjunto com o art. :

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

§ 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto,

neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica aos impostos lançados por períodos certos de tempo, desde que a respectiva lei fixe expressamente a data em que o fato gerador se considera ocorrido.

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

A interpretação conjunta desses dois dispositivos resulta na conclusão de que devemos aplicar o regime jurídico das penalidades conforme a lei vigente na data da ocorrência dos fatos geradores, salvo se lei posterior houver instituído penalidade menos severa ou houver deixado de definir um fato como infração.

O que devemos ressaltar é que o art. 106 do CTN determina a comparação da penalidade mais benéfica por infração e não em um conjunto. Assim, cada infração e sua respectiva penalidade deve ser analisada.

Para os lançamentos referentes a fatos geradores anteriores a MP 449, de plano devemos afastar a incidência da multa de mora, pois a novo regime jurídico do lançamento de ofício deixou de punir a infração por atraso no recolhimento. O novo regime pune a falta de recolhimento que, apesar de similar, não pode ser tomada como idêntica ao atraso. O atraso é graduado no tempo, ao passo que a falta de recolhimento é infração instantânea e de penalidade fixa. No regime antigo, o atraso era punido com multa de mora de 12% a 100%, ao passo que no regime atual o atraso não é punível em procedimento de ofício e pode atingir até 20% nos casos em que não há lançamento de ofício.

Nossa conclusão de afastar a multa de mora pode também ser amparada no princípio da isonomia. Vejamos um exemplo. Duas empresas, A e B, atuam no mesmo ramo, tem a mesma estrutura de pessoal e de remuneração, bem como utilizam o mesmo escritório contábil para tratar de sua vida fiscal.

A empresa A foi fiscalizada em 2007 com relação aos fatos geradores de 2006 e teve contra si lançada a contribuição, a multa de mora e a multa por incorreções na GFIP prevista no art. 32, §5º da Lei 8.212/91. Quando do julgamento de seu processo, considerando o novo regime de multas segundo nossa interpretação, o órgão julgador manteve o lançamento, mas determinou que a multa relacionada à GFIP fosse comparada com a multa do 32-A da Lei 8.212/91.

A empresa B foi fiscalizada em 2009 com relação aos fatos geradores de 2006 e teve contra si lançada a contribuição, sem aplicação de multa de mora, e a multa pela declaração inexata da GFIP com base no art. 32-A da Lei 8.212/91 ou com base no art. 32, §5º da Lei 8.212/91, o que lhe for mais favorável. Facilmente pode ser notado que a empresa B responde por crédito tributário menor que a empresa A, pois não foi aplicada a multa de mora. Somente com a aplicação do art. 106, inciso II, alínea “a” do CTN para afastar a multa de mora no caso da empresa A é que teremos restaurada a situação de igualdade entre as empresas A e B.

Conforme já assinalamos, apesar de mantermos nossa posição a respeito da inexistência de multa de mora no novo regime do procedimento de ofício, deixamos de apresentar tal voto em homenagem ao princípio da eficiência devido às reiteradas decisões do Colegiado no sentido de manter a multa de mora que registraram nossa posição isolada. Assim, nosso voto é no sentido de, acompanhando os demais membros do Colegiado, manter a aplicação da multa de mora. No entanto, mantida a multa de mora, esta deve ser limitada a 20% com a retroatividade benéfica do art. 61 da Lei 9.430/96.

No tocante às penalidades relacionadas com a GFIP, deve ser feito o cotejamento entre o novo regime – aplicação do art. 32-A para as infrações relacionadas com a GFIP – e o regime vigente à data do fato gerador – aplicação dos parágrafos do art. 32 da Lei 8.212/91, prevalecendo a penalidade mais benéfica ao contribuinte em atendimento ao art. 106, inciso II, alínea “c”. Tal procedimento aplica-se, inclusive, para a multa de ofício aplicada com fundamento no art. 44, inciso I da Lei 9.430/96 motivada por falta de declaração ou declaração inexata.

Passamos a resumir nossa posição sobre o regime jurídico de aplicação das multas para fatos geradores até 11/2008.

A aplicação do art. 106, inciso II, alínea “c” do CTN deve ser feita ato ou fato pretérito considerado como infração no lançamento de modo que até 11/2008:

- As multas por infrações relacionadas a GFIP (falta de apresentação ou apresentação deficiente), previstas nos parágrafos do art. 32 da Lei 8.212/91, devem ser comparadas com a multa do art. 32-A da Lei 8.212/91, devendo prevalecer aquela que for mais benéfica ao contribuinte;
- Nas competências nas quais a fiscalização aplicou somente a penalidade relativa ao atraso no pagamento, a multa de mora, esta deve ser mantida, mas limitada a 20%;
- Nas competências nas quais a fiscalização aplicou a penalidade de 75% prevista no art. 44 da Lei 9.430/96 por concluir se tratar da multa mais benéfica quando comparada aplicação conjunta da multa de mora e da multa por infrações relacionadas a GFIP, deve ser mantida a penalidade equivalente à soma de: multa de mora limitada a 20% e multa mais benéfica quando comparada a multa do art. 32 com a multa do art. 32-A da Lei 8.212/91.

(assinado digitalmente)

Mauro José Silva

CÓPIA